

PENERAPAN SKEPTISME PROFESIONAL AUDITOR INTERNAL PEMERINTAH DALAM MENDETEKSI KECURANGAN DI SEKTOR PUBLIK (STUDI PADA AUDITOR DI BPKP PERWAKILAN PROVINSI JAWA TIMUR)

Rima Novi Kartikasari

Gugus Irianto

Yeney Widha Prihatiningtias

Universitas Brawijaya

rima.novi.k@gmail.com

Abstract

This research is aimed to describe the application of professional skepticism by auditor in BPKP Representative in East Java to detect. The approach used in this research is a qualitative descriptive using case study. Data collected through interviews to the informant using snowball method. The application of professional skepticism would be understood based on its characteristics as stated by Hurr (2010). The results showed that the auditor in BPKP Representative East Java apply professional skepticism at each stage of the audit to detect public sector's fraud. This is reflected in the way of critical thinking when auditors understanding a fraud case, the suspension of judgment in decision making, make a reasonable assurance by searching knowledge and understanding the other related, and have a self-motivation and self-confidence. Characteristics of skepticism can be formed from a trait, level of experience, and a state. The implication of this research is to increase auditor's attention to apply professional skepticism and to consider the characteristics of skepticism when planning an assignment.

Keywords:

professional skepticism, government's internal auditor, detection, public sector's fraud, qualitative descriptive

Skeptisme profesional merupakan salah satu elemen penting dalam auditing. Para teoretisi dan praktisi auditing sepakat bahwa skeptisme profesional merupakan sikap mutlak yang harus dimiliki oleh auditor (Tuanakotta, 2011). Hal ini sebagaimana tercermin dalam Pernyataan Standar Umum Audit, baik audit internal atau eksternal di sektor swasta atau sektor publik yang mengatur kewajiban auditor untuk melaksanakan tugasnya secara cermat dan hati-hati, salah satunya dengan menerapkan skeptisme profesional. Dalam hal ini, skeptisme profesional adalah sikap yang harus dimiliki oleh auditor, baik auditor internal atau eksternal di sektor swasta atau sektor publik.

Skeptisme profesional didefinisikan oleh Mautz dan Sharaf (1993) sebagai suatu titik dimana auditor memiliki keinginan untuk tidak mempercayai atau meragukan sesuatu. Berbicara tentang skeptisme profesional berarti berbicara tentang sikap atau perilaku skeptis seorang auditor dalam menjalankan profesinya. Secara karakteristik, skeptisme profesional bersifat relatif. Setiap auditor dapat menerapkan sikap skeptisme profesional yang berbeda satu sama lain. Pada dasarnya, sikap yang dimiliki seseorang dalam kesehariannya akan mempengaruhi sikap seseorang dalam menjalankan profesinya sesuai karakter masing-masing individu, baik yang bersifat bawaan maupun hasil bentukan dari lingkungan. Demikian juga dengan skeptisme profesional seorang auditor dapat dipengaruhi oleh sikap skeptis dalam dirinya.

Mautz dan Sharaf (1993) menyatakan bahwa pembuktian merupakan salah satu konsep utama dalam auditing. Dalam hal ini, skeptisme profesional menjadi faktor kunci dalam penilaian kritis dan pikiran yang mempertanyakan validitas bukti audit yang diperoleh. Dalam praktiknya, auditor dapat memiliki tingkat skeptisme profesional yang berbeda-beda dalam melakukan penilaian terhadap bukti audit. Terkadang, auditor memiliki sifat yang terlalu curiga, atau sebaliknya terkadang auditor terlalu percaya dalam menilai bukti audit. Hal ini sebagaimana

dinyatakan oleh Tuanakota (2011) bahwa sebagian besar auditor memiliki skeptisme, sementara yang lain kurang skeptis.

Irianto dkk. (2014) mengangkat fenomena praktik rotasi auditor dalam meningkatkan kualitas hasil audit, sedangkan penelitian ini akan menyoroti perilaku auditor berupa skeptisme profesional. Dalam menjalankan profesinya, auditor internal pemerintah harus menjunjung tinggi sikap profesionalisme. Hal ini sesuai dengan Pernyataan Standar Umum dalam Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia (SAIPI) yang mengatur bahwa auditor harus menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat, seksama, dan hati-hati dalam melakukan setiap penugasannya, salah satunya melalui skeptisme profesional yaitu sikap yang mencakup pikiran untuk selalu mempertanyakan dan melakukan pengujian secara kritis terhadap bukti. Dalam hal ini, penggalian informasi terkait penerapan skeptisme profesional oleh auditor internal pemerintah menjadi menarik untuk diteliti.

Seiring dengan perubahan paradigma dalam pengelolaan sektor publik yang mengacu pada konsep *New Public Management* (NPM) yang menyerukan kebutuhan atas tata kelola sektor publik yang baik, berbagai macam agenda pemerintah pun disusun untuk mencapai tujuan tersebut, salah satunya adalah pemberantasan korupsi demi terwujudnya penyelenggaraan pemerintah yang bersih dan bebas dari Korupsi, Kolusi, dan Nepotisme (KKN). Dalam hal ini, fungsi pengawasan pun menjadi salah satu fokus perhatian dalam agenda perubahan tersebut. Alhasil, peran auditor internal pemerintah pun turut menjadi fokus perhatian. Oleh karena itu, penelitian ini difokuskan pada auditor internal pemerintah mengingat perannya yang kian strategis.

Berdasarkan hasil penilaian tingkat kapabilitas yang dilakukan oleh Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) per 31 Desember 2014 kepada 474 Auditor Internal Pemerintah yang ada di Kementerian, Lembaga, dan Instansi Pemerintah Daerah, sejumlah 404 auditor (85,23%) berada pada Level 1, sejumlah 69 auditor (14,56%) berada pada Level 2, dan baru 1 auditor (0,21%) berada pada Level 3 (BPKP, 2015). Hasil pemetaan tersebut menunjukkan bahwa 85,23% Auditor Intern Pemerintah memiliki kapabilitas yang rendah. Kondisi ini tidak jauh berbeda dengan hasil pemetaan di Tahun 2010 dan 2011. Direktur Eksekutif Asosiasi Auditor Intern Pemerintah Indonesia dalam *Transparency International* (2012) mengutarakan bahwa secara kapabilitas, posisi auditor pada level-1 belum dapat mendeteksi korupsi di Kementerian/Lembaga/Instansi Pemerintah. Dalam hal ini, kondisi ke depan diharapkan agar auditor internal pemerintah dapat meningkatkan kapabilitasnya untuk meningkatkan fungsi pengawasan, salah satunya dalam upaya pendeteksian kecurangan.

Rendahnya kapabilitas auditor internal pemerintah dalam mendeteksi kecurangan dapat disebabkan oleh kurangnya penerapan sikap skeptisme profesional. Hal ini sebagaimana dijelaskan oleh Peterson dan Buckhoff (2004); Martin dan Phillips (2006); McKnight *et al.* (2008) bahwa skeptisme profesional merupakan sikap yang penting dimiliki oleh auditor dalam mendeteksi kecurangan. Selain itu, Quadackers *et al.* (2009) menyatakan bahwa auditor internal dengan tingkat skeptisme yang tinggi dapat mendeteksi kecurangan secara dini mulai dari tahapan perencanaan hingga pelaksanaan audit. Dalam menjalankan tugasnya, auditor internal pemerintah perlu untuk mempertimbangkan kemungkinan adanya kecurangan yang terjadi pada setiap tahapan kegiatan operasional di suatu organisasi. Oleh karena itu, sikap skeptisme profesional auditor perlu menjadi perhatian dalam melakukan pendeteksian kecurangan saat melaksanakan audit.

Korupsi merupakan isu permasalahan nasional dalam beberapa tahun terakhir. Secara nasional, sebagaimana dimuat dalam Kompas (2016), Jawa Timur merupakan provinsi dengan kasus korupsi terbanyak di tahun 2015. Secara rinci, dinyatakan bahwa di Provinsi Jawa Timur terdapat sejumlah 54 kasus dengan nilai kerugian Rp332,3 miliar dan nilai suap sebesar Rp 2,4 miliar. Meski demikian, Staf Divisi Investigasi *Indonesia Corruption Watch* (ICW) memaparkan bahwa hal ini tak lantas menyebut Jawa Timur sebagai provinsi terkorup. Hal ini dapat berarti bahwa tingginya penindakan kasus korupsi, angka korupsi yang memang banyak di daerah tersebut, atau banyaknya jumlah pemerintah daerah di Provinsi Jawa Timur yang terkena kasus korupsi.

Setiap organisasi baik swasta atau sektor publik pasti menghadapi resiko atas terjadinya korupsi. Hal ini sesuai dengan pernyataan Albrecht *et al.* (2012) bahwa "*it's just about everyone can be dishonest*". Kecurangan dapat terjadi karena adanya tekanan, kesempatan, dan rasionalisasi (Cressey, 1953). Menekan angka korupsi bukanlah suatu hal yang mudah. Bagaimanapun, pemberantasan korupsi harus ditingkatkan untuk mengurangi dampak dari korupsi. Kondisi ini tentunya memberikan tantangan bagi Auditor Internal Pemerintah dalam menjalankan perannya. Hal ini sebagaimana dijelaskan oleh Petraşcu dan Tieanu (2014) bahwa audit internal merepresentasikan lini pertahanan yang efisien dalam memerangi kecurangan, baik perannya dalam hal pencegahan maupun pendeteksian kecurangan.

Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) selaku Auditor Internal Pemerintah memiliki kapasitas untuk melaksanakan kegiatan penugasan di bidang pemberantasan korupsi yang dilakukan dengan 3 (tiga) jenis pendekatan, antara lain preemtif (pendidikan), preventif (pencegahan), dan pemberian sanksi (represif). Di antara ketiga jenis pendekatan tersebut, penugasan yang bersifat represif (seperti audit investigasi, audit perhitungan kerugian keuangan negara, dan pemberian keterangan ahli) lebih mendominasi dalam target penetapan dan capaian kinerja. Dalam menjalankan fungsinya yang bersifat represif, permasalahan yang sering dihadapi oleh BPKP adalah adanya gugatan perdata yang sering dilayangkan kepada auditor BPKP, salah satunya adalah berkaitan dengan keabsahan hasil audit.

Dalam pelaksanaannya, BPKP dibantu oleh 33 Kantor Perwakilan. Sebagaimana dimuat di BPKP (2015), Perwakilan BPKP Provinsi Jawa Timur merupakan Perwakilan BPKP pada kategori Zona 1 dan berkinerja terbaik se-Indonesia pada tahun 2014. Selama ini, BPKP Perwakilan Provinsi Jawa Timur menerima gugatan dari sejumlah tersangka korupsi atas hasil audit yang dilaksanakan (www,tempo.com, 2016). Sebagai contoh, pada Tahun 2010, TSK A menggugat Perwakilan BPKP Provinsi Jawa Timur dengan materi gugatan yaitu audit BPKP dinilai tidak benar dalam penanganan Kasus Tindak Pidana Korupsi (TPK) pada Kegiatan XX di Kota Y. Hal serupa juga terjadi di tahun berikutnya. Kondisi ini mendorong peneliti untuk memperoleh pemahaman terkait praktek pendeteksian kecurangan oleh auditor Perwakilan BPKP Provinsi Jawa Timur yang dilihat dari skeptisme profesional sesuai karakteristik sifat yang membentuknya menurut Hurtt (2010) antara lain pikiran yang selalu mempertanyakan sesuatu, penangguhan dalam pembuatan keputusan, pencarian pengetahuan, pemahaman antar pribadi, percaya diri, dan motivasi diri.

Dalam mendeteksi adanya kecurangan, seorang auditor perlu mengenali indikasi atas terjadinya suatu kecurangan hingga diperolehnya bukti yang memadai atas terjadinya suatu kecurangan. Mendeteksi indikasi kecurangan bukanlah suatu pekerjaan yang mudah, diperlukan sikap profesional yang dimiliki oleh seorang auditor. Skeptisme profesional dipercaya dapat meningkatkan kemampuan auditor internal dalam mengenali indikasi terjadinya suatu kecurangan. Hal ini sebagaimana dijelaskan dalam Peterson dan Buckhoff (2004); Martin dan Phillips (2006); McKnight *et al.* (2008) yang melakukan studi kasus berkaitan dengan keahlian auditor dalam mendeteksi kecurangan. Hasil penelitian ketiganya menunjukkan bahwa skeptisme profesional merupakan sikap yang penting dimiliki oleh auditor dalam mendeteksi kecurangan.

Beberapa penelitian tentang skeptisme profesional auditor telah banyak dilakukan. Brown *et al.* (1999), Gramling (1999), McMillan dan White (1993), Peecher (1996), Turner (2001) menyatakan bahwa tidak terdapat hubungan antara skeptisme profesional dan perilaku audit. Kemudian Hurtt *et al.* (2008) meneliti skeptisme profesional dan perilaku audit sebagai sifat bawaan individu. Dalam penelitiannya, tingkat skeptisme profesional auditor dihubungkan dengan perilaku audit sebagaimana perubahan perilaku individu. Hasil penelitian menunjukkan bahwa auditor yang skeptis akan memiliki skeptisisme profesional yang tinggi dalam menjalankan penugasannya. Braun dan Stallworth (2009) melakukan studi kasus untuk memahami konsep skeptisme profesional dan independensi auditor. Hasil penelitian Braun dan Stallworth (2009) menunjukkan bahwa skeptisme profesional dan independensi diperlukan untuk mengidentifikasi

tipe bukti audit dan pengendalian internal yang mampu mendeteksi kecurangan, serta pertimbangan bagi auditor.

Penelitian tentang skeptisme profesional dalam kaitannya dengan kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan telah dilakukan oleh beberapa peneliti di Indonesia. Noviyanti (2008) melakukan penelitian dengan menghubungkan tingkat kepercayaan auditor terhadap klien, penaksiran resiko kecurangan (*fraud risk assessment*), dan karakteristik profesional dengan skeptisme profesional auditor dalam mendeteksi kecurangan. Kemudian, Pramudyastuti (2014) melakukan pengujian atas pengaruh skeptisme profesional, pelatihan audit kecurangan, dan independensi auditor terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan. Hal yang sama dilakukan oleh Anggriawan (2014) yang melakukan pengujian secara empiris atas pengaruh pengalaman kerja, skeptisme profesional, dan tekanan waktu terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa pengalaman kerja, skeptisme profesional berpengaruh terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan, sedangkan tekanan waktu tidak berpengaruh terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan.

Penelitian ini terinspirasi dari beberapa penelitian terdahulu. Fullerton dan Durtschi (2005) yang melakukan pengujian pengaruh skeptisme profesional terhadap kemampuan auditor internal dalam mendeteksi kecurangan. Dalam penelitiannya, karakteristik skeptisme menurut Hurr (2010) digunakan untuk mengklasifikasikan auditor internal apakah skeptis atau kurang skeptis. Hasil penelitian menunjukkan bahwa auditor internal dengan tingkat skeptisme lebih tinggi memiliki kemampuan yang lebih besar untuk memperoleh informasi atas kecurangan. Penelitian ini menyimpulkan bahwa karakteristik skeptisme memiliki hubungan dengan kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan. Secara berbeda, hasil penelitian Castro (2014) menyatakan bahwa tingkat skeptisme yang tinggi tidak dapat mempengaruhi pertimbangan profesional seorang auditor internal dalam mendeteksi kecurangan.

Berbeda dengan beberapa penelitian terdahulunya, penelitian ini dilakukan untuk mendeskripsikan penerapan skeptisme profesional auditor internal pemerintah dalam mendeteksi kasus kecurangan di sektor publik. Pada penelitian ini, peneliti akan mendeskripsikan penerapan skeptisme profesional auditor internal pemerintah dalam mendeteksi kecurangan di sektor publik dilihat dari karakteristik skeptisme menurut Hurr (2010). Adapun objek penelitian ini adalah auditor Perwakilan BPKP Provinsi Jawa Timur yang melaksanakan fungsi pengawasan di bidang keinvestigasian yang bersifat *assurance* dalam kaitannya dengan pemberantasan korupsi di Indonesia. Berdasarkan uraian latar belakang penelitian di atas, maka peneliti memiliki ketertarikan untuk mendeskripsikan penerapan sikap skeptisme profesional auditor Perwakilan BPKP Provinsi Jawa Timur dalam mendeteksi kecurangan di sektor publik.

METODE

Penelitian ini dilakukan dengan menggunakan pendekatan kualitatif. Secara rinci, format desain dalam penelitian ini adalah deskriptif kualitatif. Penelitian dengan format desain deskriptif kualitatif bertujuan untuk menggambarkan kondisi atas realitas sosial yang menjadi objek penelitian (Bungin, 2008). Untuk mencapai tujuan penelitian ini, strategi penelitian yang digunakan adalah studi kasus. Penentuan strategi penelitian studi kasus ini selaras dengan Bungin (2008) yang menyatakan bahwa format penelitian deskriptif kualitatif pada umumnya dilakukan dalam bentuk studi kasus. Adapun studi kasus yang dilakukan dalam penelitian ini mengacu pada proposisi teori. Yin (2014) menyebut proposisi sebagai arahan yang dibangun pada awal proses penelitian.

Kasus yang menjadi fokus dalam penelitian ini adalah praktek pendeteksian kecurangan pada kegiatan *assurance* yang dilihat melalui skeptisme profesional auditor Perwakilan BPKP Provinsi Jawa Timur. Pemilihan kasus tersebut dilatarbelakangi oleh pentingnya skeptisme profesional auditor internal pemerintah dalam mendeteksi kecurangan sebagaimana diatur dalam Standar Audit Internal Pemerintah Indonesia bahwa auditor wajib menjalankan tugasnya secara

cermat dan hati-hati, salah satunya dengan menerapkan sikap skeptisme profesional. Akan tetapi, setiap auditor dapat memiliki tingkat skeptisme profesional yang berbeda dalam pelaksanaannya.

Alasan berikutnya adalah Perwakilan BPKP Provinsi Jawa Timur merupakan Kantor Perwakilan BPKP yang memiliki kinerja terbaik se-Indonesia pada tahun 2014. Lebih lanjut, capaian kinerja pada Tahun 2015 sejumlah 96,58% terdiri dari capaian *outcome* terhadap Indikator Kinerja Utama 1 (IKU 1) berupa Tindak Lanjut Atas Rekomendasi Hasil Pengawasan Tahun 2015 sebesar 202,79% yang disebabkan oleh tingginya tindak lanjut terhadap pengawasan Bidang Investigasi sebesar 98,89%. Hal ini menunjukkan bahwa Perwakilan BPKP Provinsi Jawa Timur telah berperan serta dalam melakukan kegiatan pengawasan atas pemberantasan korupsi di Provinsi Jawa Timur melalui beberapa bantuan penugasan di bidang keinvestigasian. Sementara itu, Auditor Perwakilan BPKP Provinsi Jawa Timur seringkali menghadapi gugatan perdata dari tersangka berkaitan hasil audit yang telah dilakukan.

Berdasarkan latar belakang tersebut, desain studi kasus dipilih untuk mendeskripsikan penerapan skeptisme auditor internal pemerintah dalam mendeteksi kecurangan di sektor publik. Dalam penelitian ini, skeptisme profesional akan dilihat dari sifat-sifat yang membentuknya sebagaimana dinyatakan oleh Hurtt (2010) antara lain pikiran yang selalu mempertanyakan sesuatu, penangguhan pertimbangan dalam pembuatan keputusan, pencarian pengetahuan, pemahaman antar pribadi, percaya diri, dan motivasi diri.

Dalam penelitian ini, data yang digunakan adalah data primer. Pengumpulan data dalam penelitian ini dilakukan dengan teknik wawancara. Penentuan informan dilakukan secara *snowball*. Menurut Mack *et al.* (2005), teknik penentuan informan dalam penelitian kualitatif dapat dilakukan secara *snowball* atau berantai. Pada teknik ini, informan diminta untuk memberikan petunjuk kepada peneliti dalam menetapkan informan lainnya yang dapat berpartisipasi dalam penelitian ini. Dalam penelitian ini, informan pertama yang dipilih adalah Kepala Bidang Investigasi Perwakilan BPKP Provinsi Jawa Timur. Kemudian, informan selanjutnya diperoleh berdasarkan petunjuk dari informan yang terpilih secara berantai sehingga didapatkan informan sebagaimana dapat dilihat pada tabel berikut.

Daftar Informan Penelitian

No	Kode Informan	Jabatan
1	Informan KB	Pengendali Mutu
2	Informan PT1	Pengendali Teknis
3	Informan PT2	Pengendali Teknis
4	Informan KT 1	Ketua Tim
5	Informan KT2	Ketua Tim
6	Informan AT 1	Anggota Tim
7	Informan AT 2	Anggota Tim

HASIL DAN PEMBAHASAN

Penerapan Skeptisme Profesional

a. Berpikir Kritis untuk Lebih Memahami atau Karena Ketidaktahuan?

Salah satu karakteristik sikap skeptisme profesional menurut Hurtt (2010) adalah pikiran yang selalu mempertanyakan sesuatu. Pembahasan dalam subbab ini akan menguraikan tentang bagaimana seorang auditor Perwakilan BPKP Provinsi Jawa Timur menerapkan pikiran yang selalu mempertanyakan sesuatu dalam mendeteksi kecurangan di sektor publik. Dalam melaksanakan audit kecurangan, seorang auditor yang skeptis pun tentunya akan memiliki pemikiran yang selalu bertanya-tanya apakah suatu kecurangan terjadi atau tidak. Hal ini sebagaimana diutarakan oleh informan KB bahwa auditor harus mempunyai pikiran untuk selalu mempertanyakan sesuatu dalam mendeteksi kecurangan. Sikap auditor dalam mempertanyakan sesuatu ini tidak serta merta didorong oleh rasa curiga semata, melainkan untuk melakukan pembuktian atas terjadinya

kecurangan sesuai kriteria atas terjadinya kecurangan. Secara lebih lanjut, informan KB menyatakan bahwa dalam menjalankan tugasnya untuk mendeteksi kecurangan, seorang auditor harus memahami aksioma kecurangan.

Pernyataan informan KB tersebut menunjukkan bahwa dalam mendeteksi kecurangan, seorang auditor perlu untuk mempertanyakan sesuatu khususnya berkaitan dengan prinsip bagaimana suatu perbuatan dinyatakan sebagai tindak kecurangan. Informan diatas menganalogikan pembuktian terbalik atas kecurangan layaknya seperti bayangan yang dihasilkan saat kita bercermin. Dari pernyataan di atas, prinsip seorang auditor dalam mempertanyakan sesuatu saat mendeteksi kecurangan adalah jika ingin membuktikan bahwa terjadi kecurangan kecurangan, maka buktikan bahwa kecurangan itu tidak terjadi dan sebaliknya, jika ingin membuktikan kecurangan tidak ada, maka buktikan bahwa kecurangan terjadi. Hal ini selaras dengan Nelson (2009) yang menyatakan bahwa seseorang yang skeptis tidak akan mudah percaya sebelum melakukan pembuktian terhadap informasi yang diperoleh. Sikap ini penting dilakukan agar auditor lebih memahami informasi berkaitan dengan dugaan kasus kecurangan sehingga mampu menjawab poin pertanyaan dalam membuktikan terjadinya kecurangan yaitu *what, who, when, where, why, dan how*.

Beberapa pernyataan para informan lainnya (KT 1, KT 2, PT 1, AT 1, dan AT 2) menunjukkan bahwa auditor Perwakilan BPKP Provinsi Jawa Timur memiliki salah satu karakteristik sikap yang membentuk skeptisme profesional yaitu memiliki pikiran untuk selalu mempertanyakan sesuatu dalam menjalankan tugasnya mendeteksi kecurangan. Adapun sikap ini diterapkan di tiap tahapan audit. Pertama, sikap ini diterapkan di titik awal saat melakukan penugasan yaitu pada tahap pra-perencanaan dengan melakukan telaah dan atau ekspose. Pada tahapan ini, auditor akan melakukan telaah awal terhadap bukti dan informasi yang diterima berkaitan dengan kasus kecurangan. Jika informasi awal dan bukti awal yang diterima cukup memadai, maka pengaduan ini akan ditindaklanjuti dengan ekspose atau paparan kasus bersama dengan pemberi mandat penugasan yang dilaksanakan dengan metode *focus group discussion*. Pada sesi ini, seluruh auditor di bidang investigasi diberikan kesempatan untuk mengeksplorasi dugaan kasus kecurangan untuk mendapatkan informasi yang memadai.

Sikap skeptisme profesional selanjutnya diterapkan saat auditor melakukan perencanaan penugasan. Dalam hal ini, auditor mempertanyakan materi berupa informasi dan bukti terjadinya dugaan kasus kecurangan hingga diperoleh keyakinan atas hal tersebut. Adapun hal ini ditandai dengan diterbitkannya surat tugas audit. Lebih lanjut, pikiran auditor dalam mempertanyakan informasi berkaitan dengan dugaan kasus kecurangan pun dituangkannya pada saat menyusun program audit yang merupakan pedoman dalam melakukan langkah-langkah atau prosedur pengumpulan data dan bukti terkait. Dalam hal ini, program audit disusun sesuai kebutuhan auditor untuk memperoleh keyakinan atas dugaan terjadinya kecurangan.

Pada tahap berikutnya, pikiran untuk mempertanyakan sesuatu diterapkan pada tahap pelaksanaan yaitu pada tahap pengumpulan dan evaluasi bukti. Dalam tahap ini, meski auditor telah memperoleh bukti dari pemberi mandat penugasan, auditor tetap mempertanyakan informasi atas dugaan kasus kecurangan dengan melakukan pengumpulan bukti berikut alternatif prosedurnya. Adapun teknik pengumpulan bukti dapat dilakukan dengan cara observasi, klarifikasi, dan konfirmasi. Berdasarkan bukti yang diperoleh, auditor melakukan evaluasi terhadap bukti audit untuk menyusun simpulan hasil audit berkaitan dengan dugaan kasus kecurangan di sektor publik. Pada tahap terakhir yaitu pelaporan, pikiran untuk mempertanyakan sesuatu pun masih diterapkan sampai diperoleh suatu keyakinan atas terjadinya dugaan kasus kecurangan sebagaimana hasil yang akan dituangkan dalam konsep laporan hasil audit.

Secara keseluruhan, informasi di atas menunjukkan bahwa penerapan sikap skeptisme profesional auditor Perwakilan BPKP Provinsi Jawa Timur pada praktek pendeteksian kecurangan di sektor publik sesuai dengan karakteristik sikap skeptisme menurut Hurtt (2010) yaitu memiliki pemikiran yang selalu mempertanyakan sesuatu. Dalam prakteknya, auditor dalam mencapai tujuan audit kecurangan selalu menggali pemahaman yang lebih dengan selalu berpikir untuk

mempertanyakan informasi tentang apa, siapa, dimana, kapan, dan mengapa serta bagaimana suatu kecurangan dapat terjadi.

Berdasarkan pembahasan di atas maka dapat disimpulkan bahwa sikap auditor untuk mempertanyakan sesuatu tersebut dapat dilatarbelakangi oleh rasa keingintahuan maupun ketidaktahuan auditor dalam memahami kasus kecurangan berdasarkan informasi dan bukti yang diperoleh. Upaya untuk mendeteksi kecurangan bukan suatu hal yang mudah terutama setiap kasus kecurangan bersifat unik dan akan memiliki karakteristik yang berbeda antara satu kasus dengan kasus lainnya. Terlepas dari apakah auditor tahu atau tidak tahu terkait dugaan kasus kecurangan yang terjadi, dapat dinyatakan bahwa dalam mempertanyakan sesuatu seorang auditor bertujuan untuk memperoleh pemahaman yang lebih sehingga auditor memiliki keyakinan berdasarkan bukti dan informasi yang diperoleh pembuktian atas terjadinya kecurangan. Hal ini sesuai dengan Paul dan Elder (2007) menyatakan bahwa seorang yang kritis selalu memiliki pemikiran yang mempertanyakan informasi yang diterima.

b. Penangguhan Keputusan Saat “Sebelum Memulai” atau “Selama Proses”?

Salah satu karakteristik lain dari skeptisme profesional menurut Hurr (2010) adalah melakukan penangguhan dalam pembuatan keputusan. Selain itu, Bunge (1991) menyatakan bahwa skeptis melakukan penangguhan dalam pembuatan keputusan terhadap apa yang belum ia periksa dan mereka memiliki keinginan untuk menemukan dan melihat sendiri bukti tersebut sebelum mempercayai suatu informasi. Pernyataan informan KB berkaitan dengan pengambilan keputusan menunjukkan bahwa auditor melakukan penangguhan dalam pengambilan keputusan untuk membentuk keyakinannya atas simpulan hasil audit berdasarkan bukti yang diperoleh. Dalam hal ini proses penangguhan keputusan dilakukan oleh informan KB sampai pada tingkat keyakinannya bahwa bukti telah relevan, kompeten, dan cukup untuk mengindikasikan terjadinya kecurangan.

Secara keseluruhan, pernyataan informan menunjukkan bahwa informan memiliki karakteristik skeptisme profesional berupa melakukan penangguhan dalam pembuatan keputusan hingga terdapat sebuah bukti yang tepat sebagai dasar dalam pengambilan kesimpulan atas bukti tersebut sebagaimana dicirikan oleh Hurr (2010). Kemudian Nelson (2009) dan Ajzen (2005) menjelaskan bahwa karakteristik skeptis yang dimiliki auditor akan mempengaruhi auditor dalam pembuatan keputusan. Sebagaimana dinyatakan oleh Shaub (1996) bahwa jika auditor memiliki rasa curiga, maka ia akan bersikap lebih skeptis dalam pengambilan keputusan.

Dalam hal ini, penangguhan pertimbangan dalam pembuatan keputusan memiliki hasil yang berbeda antar individu karena kemampuannya dalam memperoleh bukti tergantung jalan pemikiran individu dalam menangguhkan pembuatan keputusan. Perbedaan ini tampak pada pernyataan informan PT 2 yang meyakini bahwa keputusan yang diambilnya saat pelaksanaan audit akan dilakukan secara cepat dan tegas karena berbagai hal telah dipertimbangkan di tahap pra perencanaan dan perencanaan yang telah diyakininya sebelum memutuskan untuk menerbitkan surat tugas. Hal ini berbeda dengan informan lainnya yang melakukan penangguhan dalam pengambilan keputusan selama proses audit sampai terbentuk keyakinan dari dalam dirinya untuk menyusun simpulan audit berdasarkan bukti yang ada.

Secara keseluruhan, auditor Perwakilan BPKP Provinsi Jawa Timur menerapkan skeptisme profesional dengan cara melakukan penangguhan dalam pembuatan keputusan sesuai dengan pertimbangan masing-masing. Pertimbangan pertama yaitu auditor dapat melakukan penangguhan dalam pembuatan keputusan pada masing-masing tahapan audit yang terdiri dari pra perencanaan, perencanaan, pelaksanaan, dan pelaporan. Penangguhan keputusan di tiap tahap tersebut dilakukan sampai diperoleh suatu keyakinan terhadap bukti yang diperoleh. Pertimbangan kedua yaitu auditor dapat melakukan penangguhan dalam pembuatan keputusan dengan menitikberatkan pada tahapan sebelum audit dilaksanakan yaitu pada tahap pra perencanaan dan perencanaan. Keputusan yang diambil kemudian terkait pelaksanaan dan pelaporan akan dilakukan dengan cepat.

Berdasarkan pernyataan informan di atas, dapat disimpulkan bahwa salah satu sikap auditor dalam menerapkan skeptisme profesionalnya adalah dengan melakukan penangguhan dalam pembuatan keputusan hingga seluruh fakta terkumpul dan diperoleh suatu bukti yang akan menjadi dasar atas sebuah kesimpulan hasil audit. Dalam menjalankan tugas auditor untuk mendeteksi kecurangan, seorang auditor harus benar-benar yakin bahwa berdasarkan bukti yang ada dapat dinyatakan bahwa kecurangan telah/tidak terjadi. Oleh karena itu, seorang auditor tidak boleh tergesa-gesa dan harus berhati-hati dalam pengambilan keputusan berkaitan dengan hasil audit. Adapun penangguhan pengambilan keputusan berkaitan dengan pengujian bukti audit sebaiknya dilakukan secara berjenjang sejak melakukan pra perencanaan dan terus dilakukan hingga pelaksanaan dan pelaporan. Jika auditor melakukan penangguhan pembuatan keputusan, hasil audit yang dilakukan akan dapat berkualitas dan berguna bagi pengguna.

c. Pencarian Pengetahuan untuk Memperoleh Keyakinan

Hurt (2010) menjelaskan bahwa karakteristik ke-tiga dari sikap skeptisme adalah selalu melakukan pencarian atas pengetahuan. Dalam hal ini, auditor harus terus menggali pengetahuan untuk meningkatkan kemampuannya dalam mendeteksi kecurangan. Upaya untuk mendeteksi kecurangan dan mengenali apa dan penyebabnya merupakan hal yang tak mudah terutama setiap kasus kecurangan bersifat unik dan akan memiliki karakteristik yang berbeda dengan kasus lainnya. Seorang auditor yang skeptis akan terus menggali pengetahuannya dalam mendeteksi kecurangan.

Hasil wawancara menunjukkan bahwa auditor Perwakilan BPKP Provinsi Jawa Timur menerapkan skeptisme profesional dalam mendeteksi kecurangan di sektor publik. Hal ini dapat dilihat dari bagaimana auditor mencari pengetahuan berkaitan dengan kasus kecurangan yang terjadi. Dalam penerapannya, auditor Perwakilan BPKP Provinsi Jawa Timur menerapkan skeptisme profesional dengan cara terus menggali pengetahuan mulai dari persiapan perencanaan sampai dengan pelaksanaan terutama kasus kecurangan di sektor publik bersifat unik yang mana satu kasus tak selalu sama dengan kasus lainnya, maka auditor Perwakilan BPKP Provinsi Jawa Timur dituntut untuk terus menggali pengetahuan.

Jika dilihat dari karakteristik auditor saat melakukan pencarian terhadap pengetahuan, skeptisme profesional auditor diterapkan secara mandiri maupun tercermin dalam kebijakan. Menurut kebijakan, auditor dapat melakukan pencarian pengetahuan melalui Program Pengembangan Mutu (PPM). Adapun PPM ini merupakan paparan materi yang wajib dilakukan oleh auditor yang telah memperoleh kesempatan untuk mengikuti kegiatan pendidikan dan latihan bersifat substansif. Hal ini diharapkan dapat menjadi sarana *transfer knowledge* kepada rekan auditor lainnya. Pada praktiknya, auditor banyak menggali pengetahuan terkait kecurangan di sektor publik melalui paparan dan diskusi saat dilakukan ekspose atas kasus kecurangan oleh penyidik atau pemberi mandat penugasan lainnya. Hal ini tentunya akan menambah khasanah pengetahuan auditor terkait kasus kecurangan di sektor publik, baik yang diperoleh dari pemberi mandat penugasan maupun rekan auditor lainnya. Terlebih, auditor melakukan pencarian pengetahuan secara mandiri baik dari sumber internet maupun bacaan lainnya.

Berdasarkan hasil pembahasan, penulis merefleksikan bahwa sikap skeptisme profesional auditor dalam mendeteksi kecurangan dapat dilihat dari bagaimana seorang auditor menggali pengetahuan terkait kasus kecurangan yang ditangani. Dalam hal ini, penggalian pengetahuan dapat bersumber dari manapun yang dapat memberikan pemahaman dan membentuk keyakinan auditor terhadap bukti terkait dengan dugaan kasus kecurangan. Bailey *et al.* (2007) menyatakan bahwa skeptis memulai pencarian pengetahuan dan kemudian mengakhiri proses ketika pembuat keputusan merasa dia telah memperoleh pengetahuan yang cukup.

Sebagaimana telah dijelaskan bahwa mendeteksi suatu kecurangan bukanlah sebuah hal yang mudah dan karakteristik kasus kecurangan yang bersifat unik, seorang auditor diharapkan untuk dapat meningkatkan skeptisme profesionalnya dengan cara terus menggali dan memperbaharui pengetahuan yang dimilikinya untuk dapat mendeteksi suatu kecurangan. Hal ini

sebagaimana dinyatakan oleh Johnson (1978) bahwa pengetahuan adalah sebuah pencapaian. Skeptis adalah seorang pencari, yang membiarkan segala pertanyaan tentang pengetahuan menjadi terbuka (Johnson, 1978).

d. Pemahaman Antar Pribadi dengan Mencari Alternatif Bukti

Karakteristik yang ke-empat dari skeptisme profesional menurut Hurtt (2010) adalah pemahaman antar pribadi. Tak hanya serta merta mengandalkan bukti, auditor perlu menguji secara kritis atas bukti yang diperoleh dengan memahami kecurangan dari sisi pelaku dengan berusaha menggali bukti audit melalui kemampuannya dalam memahami pribadi lainnya. Hal ini sebagaimana dinyatakan oleh Hurtt (2010) bahwa salah satu aspek penting dalam mengevaluasi bukti audit adalah pemahaman antar pribadi dimana auditor perlu memahami motivasi dan integritas dari pemberi bukti.

Hasil wawancara menunjukkan bahwa seorang auditor dalam melaksanakan audit investigasi telah menerapkan skeptisme profesional dengan melakukan pemahaman terhadap pribadi lainnya terkait dengan latar belakang pihak yang diduga melakukan kecurangan. Berdasarkan pernyataan beberapa informan menunjukkan bahwa dalam menjalankan tugasnya berkaitan dengan pendeteksian kecurangan, auditor Perwakilan BPKP Provinsi Jawa Timur menerapkan skeptisme profesional dengan melakukan pemahaman antar pribadi. Dalam hal ini, auditor memiliki kecurigaan terhadap bukti yang diperoleh sehingga pemahaman antar pribadi dilakukan untuk membentuk keyakinan terhadap bukti yang diperoleh. Selain mengevaluasi bukti yang telah diperoleh, auditor melakukan pemahaman terhadap pribadi yang diduga melakukan kecurangan seperti latar belakang sosialnya. Dalam hal ini, auditor dapat melakukan pengumpulan alternatif bukti dengan berbagai cara seperti melakukan konfirmasi, klarifikasi, atau observasi.

Beberapa pernyataan informan di atas sebagaimana dinyatakan dalam hasil penelitian dalam Fullerton dan Durtschi (2005) bahwa responden dengan karakteristik skeptisme berupa pemahaman antar pribadi melakukan pengumpulan informasi secara lebih banyak saat melakukan pengungkapan terjadinya kecurangan, baik dari sisi internal maupun pihak-pihak ketiga yang diduga memiliki keterkaitan dengan tindak kecurangan. Hal serupa juga pernah dinyatakan oleh Stough (1969) yang menjelaskan bahwa seorang yang skeptis akan bertanya pada seorang saksi ketika sedang melakukan investigasi atas suatu permasalahan. Selain itu, hal ini selaras dengan yang menyatakan bahwa sikap skeptisme dan keputusan seorang auditor berkaitan dengan karakteristik auditor dalam melakukan pemahaman antar pribadi.

Berbicara tentang suatu bukti, penulis menggarisbawahi bahwa terdapat dua poin utama yang perlu diperhatikan terkait bukti audit yaitu informasi yang disajikan di dalamnya dan sumber perolehan bukti. Berdasarkan penjelasan sebelumnya bahwa dalam pelaksanaan audit kecurangan, BPKP memperoleh bukti melalui instansi pemberi mandat penugasan. Dalam menerapkan skeptisme profesional saat melaksanakan pendeteksian kecurangan, seorang auditor perlu untuk menyeimbangkan rasa curiga dan percaya yang dimiliki dengan melakukan pemahaman antar pribadi. Dalam hal ini, auditor perlu memahami sumber perolehan bukti dengan cara memahami sosok pribadi yang diduga melakukan kecurangan dan memahami fakta maupun pihak-pihak yang terkait dengan dugaan kasus kecurangan. Auditor pun perlu untuk melakukan pemahaman antar pribadi sehingga bukti dan informasi yang diperoleh tidak bersifat sepihak, melainkan berupaya memahami pribadi lainnya dengan cara melakukan alternatif pengumpulan bukti berupa klarifikasi, konfirmasi, ataupun observasi.

e. Percaya Diri atau Percaya Pada (Tim Sen)Diri?

Hurtt (2010) mengklasifikasikan karakteristik auditor yang memiliki sikap skeptisme profesional adalah memiliki rasa percaya diri. Dalam melaksanakan tugasnya, sikap skeptisme profesional auditor didorong oleh rasa percaya diri yang dimilikinya. Dalam mendeteksi kecurangan tentunya seorang auditor harus bersikap skeptis yang dicirikan oleh adanya rasa percaya diri. Adapun informan KB menyatakan bahwa simpulan sementara yang diberikan oleh auditor atas hasil audit kecurangan mengandung unsur rasa percaya diri saat auditor menerapkan

skeptisme profesional dalam mendeteksi kecurangan. Dalam hal ini, percaya diri merupakan kemampuan penting dalam menentukan skeptisme profesional seorang auditor. Hal ini sebagaimana dinyatakan oleh Hurtt (2010) bahwa rasa percaya diri terlihat ketika seorang auditor memutuskan sendiri tingkat bukti yang diperlukan untuk menerima hipotesis tertentu.

Rasa percaya diri kemudian tercermin pada kutipan informan PT 2 bahwa informan secara pribadi memiliki rasa percaya diri saat menerapkan skeptisme profesional dalam saat mendeteksi kecurangan. Ketegasan prinsip informan di atas sebagaimana dinyatakan oleh McGinn (1989) bahwa karakteristik skeptis yang otonom digambarkan dalam literatur skeptisme sebagai seorang yang tidak mudah menerima klaim orang lain. Hal ini pun didukung oleh Mautz dan Sharaf (1993) dengan menjelaskan bahwa auditor harus memiliki keberanian profesional tidak hanya untuk memeriksa secara kritis dan membuang saran dari orang lain, tetapi juga untuk menyerahkan temuannya sendiri untuk beberapa hal secara terpisah dan mencari evaluasi.

Informan PT 1 pun memberikan pernyataan bahwa terkadang informan belum dapat bersikap percaya diri sepenuhnya karena pengalaman yang dimiliki dalam melakukan audit kecurangan masih sedikit. Namun demikian, pada akhirnya kondisi sekitar berperan dan mampu mendorong rasa percaya diri informan saat melaksanakan tugas. Dalam hal ini, informan juga menilai bahwa rekan-rekan auditor lainnya telah memiliki rasa percaya diri yang tinggi sehingga mampu mendorong rasa percaya dirinya dalam bersikap skeptis untuk memperoleh keyakinan terhadap informasi dan bukti dalam mendeteksi adanya kecurangan.

Informan KT 1 dan KT 2 menjelaskan bahwa rasa percaya diri auditor terhadap apa yang telah ia lakukan dan hal ini memberikan keyakinan bagi mereka terhadap hasil audit yang telah dilakukan oleh tim sehingga tidak mudah di klaim di persidangan nanti. Hal ini sebagaimana dinyatakan oleh McGinn (1989) bahwa karakteristik skeptis yang percaya diri digambarkan dalam literatur skeptisme sebagai seorang yang tidak mudah menerima klaim orang lain. Selain itu, informan AT 1 dan AT 2 yang berperan sebagai anggota tim di atas menunjukkan bahwa rasa percaya diri mereka dibentuk oleh lingkungan sekitar yaitu tim. Dalam hal ini mereka bersikap percaya diri dalam menerapkan skeptisme sepanjang mereka melaksanakan tugasnya dalam mendeteksi kecurangan sesuai program audit yang telah direncanakan oleh Pengendali Teknis.

Beberapa informasi di atas menunjukkan bahwa auditor Perwakilan BPKP Provinsi Jawa Timur menerapkan skeptisme profesional sebagaimana tercermin pada rasa percaya diri yang dimiliki oleh masing-masing informan. Rasa percaya diri yang dimiliki oleh para informan dilihat sebagai sifat bawaan dan juga bentukan dari kondisi sekitarnya. Secara keseluruhan, para informan mendeskripsikan bahwa mereka telah menerapkan skeptisme profesional auditor yang tercermin dalam rasa percaya diri dalam menjalankan penugasannya pada tiap tahapan audit.

Sikap percaya diri merupakan karakteristik penting yang berhubungan dengan skeptisme profesional. Hal ini sebagaimana dinyatakan oleh Hurtt (2010) yang menunjukkan bahwa skeptisme profesional melibatkan percaya diri berupa pengarahan diri dan kemandirian moral. Skeptis akan menahan kesimpulan hingga mereka puas karena telah memiliki bukti yang cukup, dan yakin secara pribadi atas bukti-bukti tersebut. Jika skeptis merasa bahwa bukti yang dikumpulkan belum cukup, maka ia akan melanjutkan mencari bukti-bukti yang lain hingga merasa puas. Perilaku tersebut menunjukkan bahwa skeptis mampu mengarahkan diri sendiri untuk mencari bukti yang dapat meningkatkan keyakinannya. Dalam hal ini, skeptisme profesionalisme membutuhkan sikap percaya diri auditor untuk mengambil keputusan dan bertindak berdasarkan bukti yang diperoleh. Hal ini sebagaimana dijelaskan oleh Mautz dan Sharaf (1993) mendukung pentingnya rasa percaya diri bagi auditor dengan menjelaskan bahwa auditor harus memiliki keberanian profesional tidak hanya untuk memeriksa secara kritis dan membuang saran dari orang lain, tetapi juga untuk menyerahkan temuannya sendiri untuk beberapa hal secara terpisah dan mencari evaluasi.

Berdasarkan pembahasan di atas, rasa percaya diri diperlukan oleh auditor saat menerapkan sikap skeptisme profesional dalam mendeteksi kecurangan. Penulis menyadari bahwa dalam suatu tim audit terdapat kemungkinan bahwa masing-masing auditor memiliki tingkat kepercayaan diri

yang berbeda. Komposisi tim audit pun tidak sepenuhnya terdiri dari auditor yang memiliki rasa percaya diri tinggi dimana terdapat kemungkinan terdapat anggota tim yang memiliki rasa kurang percaya diri. Rasa percaya diri yang dimiliki oleh auditor pun dapat terbentuk atas bawaan pribadi ataupun kondisi lainnya seperti tingkat keunikan dan kerumitan atas kasus kecurangan, tingkat pengalaman yang dimiliki, dan tingkat pengetahuan yang dimiliki. Namun demikian, rasa percaya diri tersebut dapat dibentuk atau ditingkatkan dengan upaya pencapaian pribadi maupun dukungan dari rekan satu tim audit dan atasan. Sehubungan dengan kegiatan audit dilakukan secara *teamwork*, rasa percaya diri saat menerapkan skeptisme profesional dalam mendeteksi kecurangan hendaknya merupakan rasa percaya diri yang dibangun bersama dalam satu tim yang didukung oleh tim lain dan atasan.

i. Motivasi Diri untuk Berpikir Kritis

Karakteristik skeptisme yang ke-enam menurut Hurtt (2010) adalah motivasi diri. Hookway (1990) menyatakan bahwa seseorang yang skeptis harus memiliki motivasi diri. Adapun motivasi diri sebagaimana dijelaskan dalam *Self Determination Theory* (SDT) oleh Deci dan Ryan (2008) dikategorikan ke dalam dua jenis yaitu *autonomous motivation* dan *controlled motivation*. *Autonomous motivation* merupakan rasa motivasi yang berasal dari dorongan dalam diri sendiri untuk melakukan sesuatu, sedangkan *controlled motivation* merupakan motivasi pada diri seseorang yang menuntunnya untuk melakukan sesuatu atau berperilaku sesuai kondisi eksternal yang membentuknya.

Dalam menjalankan tugasnya, auditor menerapkan skeptisme profesional dalam mendeteksi kecurangan dengan didorong oleh motivasi diri. Informan KB menyatakan bahwa bahwa informan menerapkan skeptisme profesional dalam mendeteksi kecurangan dengan didorong oleh motivasi dirinya bahwa sebagai seorang auditor yang bertanggungjawab untuk mendeteksi kecurangan dan mengkomunikasikannya dalam suatu simpulan audit, maka ia berkewajiban untuk melakukan pembuktian berkaitan terjadinya suatu kecurangan yang mencakup informasi apakah kecurangan terjadi, siapa pelaku kecurangan, dimana kecurangan terjadi, periode terjadinya kecurangan, penyebab kecurangan, dan bagaimana kecurangan dapat terjadi. Selain itu, motivasi diri dalam bersikap skeptis di dorong suatu keyakinan bahwa setiap kecurangan pasti akan dapat terdeteksi.

Seperti kondisi di atas, informan AT 1 dan AT 2 pun mengungkapkan bahwa selama melaksanakan penugasan audit investigasi, mereka melakukan pekerjaan dengan senang dan sesuai dengan minat untuk mendeteksi kecurangan. Dari informan PT 2, AT 1, dan AT 2 terlihat bahwa informan memiliki motivasi diri yaitu rasa senang dan rasa nyaman yang muncul dari dalam dirinya saat melaksanakan tugasnya berkaitan dengan praktek pendeteksian kecurangan. Informan KT 2 kemudian menjelaskan bahwa rasa tanggung jawab menjadi motivasi bagi informan saat melaksanakan pendeteksian kecurangan. Hal sama juga diutarakan informan KT 1 bahwa motivasi informan saat menerapkan skeptisme profesional dalam mendeteksi kecurangan adalah bahwa ia memiliki kewajiban untuk menyikapi bukti yang diperoleh dengan berpikir ulang secara kritis dan mengkonstruksikan alternatif bukti yang diperoleh dari sumber lainnya sehingga ia memiliki keyakinan dalam menjawab apa, siapa, dimana, kapan, dan mengapa serta bagaimana suatu kecurangan terjadi. Selanjutnya, meskipun PT 1 baru berkecimpung dalam melaksanakan penugasan di bidang investigasi, ia memiliki ketertarikan dalam mempelajari dan mengeksplorasi hal-hal yang baru bagi dirinya. Hal ini tentunya menjadi motivasi diri untuk menerapkan skeptisme profesional saat melakukan pendeteksian kecurangan.

Secara keseluruhan, berdasarkan beberapa pernyataan informan di atas dapat dilihat bahwa para informan telah memiliki rasa motivasi diri dalam menjalankan tugasnya berkaitan dengan pendeteksi kecurangan di sektor publik. Setiap informan mampu memberikan penjelasan atas motivasi dirinya berkaitan dengan tugasnya dalam mendeteksi kecurangan di sektor publik. Hal ini menunjukkan bahwa sikap skeptisme profesional yang diterapkan oleh para informan berasal dari dorongan yang ada di dalam diri masing-masing. Auditor selanjutnya diharapkan akan mampu

memperoleh keyakinan terhadap bukti untuk menjawab apa, siapa, dimana, kapan, dan mengapa serta bagaimana suatu kecurangan terjadi.

Webber (2011) menyatakan bahwa jika kita dapat menilai diri kita berarti kita menghargai diri kita sendiri. Penghargaan diri merupakan fungsi motivasional yang memungkinkan seseorang memutuskan untuk peduli dengan dirinya sendiri dan menggali potensi penuh mereka. Menurut Oswalt (2010), orang dengan penghargaan diri tinggi juga merupakan orang yang termotivasi untuk peduli dengan dirinya sendiri, dan untuk terus berusaha menuju pencapaian tujuan aspirasi pribadi. Hal ini pun selaras dengan Johnson (1978) yang menjelaskan adanya unsur penghargaan diri yang dimiliki oleh skeptis.

Penghargaan diri memungkinkan auditor skeptis untuk tidak mudah terpengaruh. Menurut Linn *et al.* (1982), skeptis harus memiliki beberapa tingkat penghargaan diri yang memungkinkan mereka untuk menilai wawasan mereka sendiri. Sehubungan dengan itu, auditor dapat memiliki keyakinan bahwa bukti yang telah mereka peroleh berdasarkan prosedur audit adalah valid. Penghargaan diri diperlukan auditor skeptis untuk bertindak dalam rangka menjawab keraguan atau pertanyaan yang muncul selama audit. Auditor dengan penghargaan diri yang tinggi akan memiliki motivasi diri yang akan mendorong kepercayaan diri untuk berargumentasi dengan pihak lain. Oleh sebab itu, penghargaan diri berarti auditor tidak hanya menerima penjelasan yang diberikan oleh satu pihak, tetapi juga bersedia untuk mempertimbangkan informasi lain yang relevan dengan isu yang ada untuk menjawab pertanyaan apa, siapa, kapan, dimana, mengapa, dan bagaimana kecurangan terjadi.

Deci dan Ryan (2008) menjelaskan bahwa berdasarkan teori motivasi diri yaitu *Self Determination Theory* (SDT), pernyataan beberapa informan di atas mencerminkan bahwa jenis motivasi diri yang dimiliki oleh para informan adalah bersifat *autonomous* atau berasal dari dalam dirinya sendiri. Lebih lanjut, Deci dan Ryan (2008) menambahkan bahwa *autonomous motivation* merupakan motivasi diri bersifat intrinsik dimana seseorang mampu mengidentifikasi nilai dari aktivitas yang dilakukannya yang kemudian berintegrasi dengan perasaan dalam dirinya. Kemudian, hal ini yang mendorong seorang auditor untuk menerapkan skeptisme profesional dengan didasari rasa motivasi diri untuk mendeteksi kecurangan.

Berdasarkan pembahasan di atas, penulis memandang bahwa rasa motivasi diri merupakan pendorong bagi seorang auditor untuk dapat menerapkan skeptisme profesional dalam mendeteksi kecurangan. Motivasi diri ini pun disadariakan tergantung pada nilai yang dimiliki oleh masing-masing individu sehingga ia dapat melaksanakan apa yang menjadi tanggung jawabnya. Motivasi diri dapat berupa *passion*, rasa tanggung jawab, daya pikir kritis yang dimiliki oleh seseorang dan keinginan untuk memberikan yang terbaik dari dalam dirinya. Penulis juga menemukan kemungkinan bahwa motivasi diri seseorang dapat berubah, sehingga auditor perlu untuk menjaga atau bahkan meningkatkan motivasi diri yang dimilikinya, baik yang berasal dari dorongan dirinya sendiri maupun dukungan lingkungan sekitar seperti rekan satu tim, rekan antar tim, maupun atasan.

SIMPULAN DAN SARAN

Secara keseluruhan, berdasarkan hasil penelitian dapat disimpulkan bahwa auditor Perwakilan BPKP Provinsi Jawa Timur menerapkan sikap skeptisme profesional dalam menjalankan tugasnya berkaitan dengan pendeteksian kecurangan di sektor publik sesuai dengan karakteristiknya sebagaimana dinyatakan oleh Hurtt (2010). Adapun sikap skeptisme profesional diterapkan pada tiap tahapan audit yaitu tahap pra perencanaan, perencanaan, pelaksanaan, dan pelaporan. Keenam karakteristik skeptisme tersebut dapat terbentuk dari bawaan pribadi, tingkat pengalaman, dan kondisi sekitar. Sehubungan dengan hal tersebut, auditor Perwakilan BPKP Provinsi Jawa Timur diharapkan agar dapat meningkatkan perhatiannya terhadap skeptisme profesional dalam mendeteksi kecurangan di sektor publik dan mempertimbangkan karakteristik sikap skeptis saat merencanakan penugasan pendeteksian kecurangan.

Penelitian ini memiliki keterbatasan dimana penelitian ini hanya mendeskripsikan penerapan skeptisme profesional auditor internal pemerintah dalam mendeteksi kecurangan sebatas yang dilakukan oleh Auditor Perwakilan BPKP Provinsi Jawa Timur. Penelitian ini belum mendeskripsikan penerapan skeptisme profesional auditor internal pemerintah dari persepsi instansi pemberi mandat penugasan selaku pengguna laporan hasil audit. Keterbatasan selanjutnya adalah pengumpulan data dalam penelitian ini hanya dapat dilakukan dengan menggunakan wawancara saja. Selama melakukan penelitian, peneliti tidak mendapatkan akses untuk perolehan dokumen terkait kasus kecurangan dan melakukan observasi terkait praktek pendeteksian kecurangan mengingat penugasan bidang investigasi bersifat sangat rahasia.

Berdasarkan keterbatasan yang dimiliki, maka penelitian di masa mendatang diharapkan dapat dilakukan pada auditor internal pemerintah lainnya seperti inspektorat kementerian/pusat/daerah. Selain itu, penelitian di masa mendatang diharapkan dapat memperdalam pemahaman terhadap penerapan skeptisme profesional auditor internal pemerintah dalam mendeteksi kecurangan dengan menggali informasi dari pihak instansi pemberi mandat penugasan. Secara metodologi, penelitian di masa mendatang diharapkan dapat dilakukan dengan teknik pengumpulan data lainnya seperti penggunaan data dokumen dan atau observasi.

DAFTAR RUJUKAN

- AAIPI. (2013). *Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia*. Jakarta: BPKP.
- Ajzen, I. 2005. *Attitudes, Personality, and Behavior*, Berkshire: Open University Press.
- Anggriawan, E. (2014). Pengaruh Pengalaman Kerja, Skeptisme Profesional, dan Tekanan Waktu terhadap Kemampuan Mendeteksi Fraud. *Jurnal Nominal*, 3(2), 30–36.
- Bailey, C. D., Daily, C.M., & Philips, T. J. (2007). Auditing Judgment and Dispositional Need for Closure: Effects on Hypothesis Generation and Confidence. *Social Science Electronic Publishing, Inc.*
- BPKP. (2014). *Laporan Kinerja Tahun 2014*. Surabaya: Perwakilan BPKP Provinsi Jawa Timur.
- BPKP (2014). Synergy in Harmony Berbuah Penghargaan Perwakilan BPKP Berkinerja Terbaik Seluruh Indonesia, diakses dari <http://www.bkp.go.id/jatim/berita/read/11950/85/Synergy-in-Harmony-Berbuah-Penghargaan-Perwakilan-BKP-Berkinerja-Terbaik-Seluruh-Indonesia.bkp> pada 10 Juni 2016
- BPKP (2015). Rakornas APIP, diakses dari <http://apip.bkp.go.id/kapabilitasapip/> pada tanggal 5 Mei 2016
- Braun, R. L., & Stallworth, H. L. (2009). If You Need Love, Get a Puppy: A Case Study on Profesional Skepticism and Auditor Independence. *Issues in Accounting Education*, 24(2), 237–252.
- Brown, C. E., M.E., P., & I, S. (1999). Auditors' Hypothesis Testing in Diagnostic Inference Tasks. *Journal of Accounting Research*, 37(1), 1–26.
- Bunge, M. 1991. A Skeptic's Beliefs and Disbeliefs. *New Ideas in Psychology*. 9(2): 131-149.
- Bungin, M. B. (2008). *Penelitian Kualitatif: Komunikasi, Ekonomi, Kebijakan Publik, dan Ilmu Sosial lainnya*. Jakarta: Kencana Prenada Media Group.
- Castro, G. S. (2014). Internal Auditor Skepticism in Detecting Fraud: A Quantitative Study. *Social Science Research Network*.
- Cressey, D. (1953). *Other People's Money: A Study in the Social Psychology of Embezzlement*. The Free Press.
- Deci, L.M., dan Ryan, R.M. (2008). Self-Determination Theory: A Macrotheory of Human Motivation, Development, and Health. *Canadian Psychology* 49, No. 3, 182–185
- Fullerton, R. R., & Durtschi, C. (2005). The Effect of Profesional Skepticism on the Fraud Detection Skills of Internal Auditors. *Utah State University*, 435, 1–38.
- Gramling, A. A. (1999). External Auditors' Reliance on Work Performed by Internal Auditors: The Influence of Fee Pressure on This Reliance Decision. *Auditing: A Journal of Practice and*

- Theory*, 18(Supplement), 117–135.
- Hookway, C. (1990). *Skepticism*. United States of America: Routledge.
- Hurtt, K., Eining, M., & Plumlee, R. D. (2008). *An Experimental Examination of Profesional Skeptisism*.
- Hurtt, R. K. (2010). Development of a Scale to Measure Profesional Skeptisism. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 29(May), 149–171.
- Irianto, G., Novianti, N., & Wulandari, P. P. (2014). “Kamuflase” Dalam Praktik Rotasi Auditor. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 5(3), 393–408.
- Johnson, O. A. (1978). *Skepticism and Cognitivism: A Study in The Foundations of Knowledge*. United States of America: University of California Press.
- Kompas. (2015). Jawa Timur Jadi Provinsi dengan Kasus Korupsi Terbanyak di Tahun 2015, diakses dari <http://nasional.kompas.com/read/2016/02/24/17553841/Jawa.Timur.Jadi.Provinsi.dengan.Kasus.Korupsi.Terbanyak.di.2015> pada 15 Juni 2016.
- Linn, M. C., J, Benedictis, T. de, & Delucchi, K. (1982). Adolescent Reasoning about Advertisements: Preliminary Investigations. *Child Development*, 43, 1599–1613.
- Mack, N., Woodsong, C., MacQueen, K., Guest, G., & Namey, E. (2005) *Qualitative Research Methods: A Data Collector’s Field Guide*. Family Health International: United States of America
- Martin, R., & F, P. (2006). Aeroscape Lighting, Inc: Linking Business Strategy to Audit Planning. *Issues in Accounting Education*, 21(3), 313–321.
- Mautz, R. K., & Sharaf, H. A. (1993). *The Philosophy of Auditing* (17th Print). United States of America: American Accounting Association.
- McGinn, M. (1989). *Sense and Certainty: A Dissolution of Scepticism*. New York: Basil Blackwell, Inc.
- McKnight, C., T, M., & P, C. (2008). Maxwell and Company: Staff auditor emvezzlement at a small client. *Issues in Accounting Education*, 23(2), 29–297.
- McMillan, J. J., & R. A., W. (1993). Auditors’ Belief Revisions and Evidence Search: The effect of Hypothesis Frame, Confirmation and Profesional Skeptisism. *The Accounting Review* 68, 68(443-465).
- Nelson, M. W. (2009). A model and literature review of profesional skeptisism in auditing. *Auditing*, 28(2), 1–34.
- Noviyanti, S. (2008). Skeptisme Profesional Auditor dalam Mendeteksi Kecurangan. *Jurnal Akuntansi Dan Keuangan Indonesia*, 5(1), 102–125.
- Oswalt, A. (2010). Why Self-Esteem is Important and Its Dimensions. (online), diakses dari http://www.communitycounselingservices.org/poc/view_doc.php?type=doc&id=37614&cn=96 pada 5 Mei 2016
- Paul, R., & Elder, L. (2007). Critical thinking: The Art of Socratic Questioning. *Journal of Development Education*, 31(1), 36–37.
- Peecher, M. E. (1996). The Influence of Auditors’ Justification Processes on Their Decisions: A Cognitive Model and Experimental Evidence. *Journal of Accounting Research*, 34(1), 125–140.
- Peterson, B., & T., B. (2004). Interstate Business College: A Case Study in Fraud Examination. *Issues in Accounting Education*, 19(4), 505-527.
- Petraşcu, D., & Tieanu, A. (2014). The Role of Internal Audit in Fraud Prevention and Detection. *Procedia Economics and Finance*, 16(May), 489–497.
- Pramudyastuti, L. (2014). *Pengaruh Skeptisme Profesional, Pelatihan Audit Kecurangan, dan Independensi terhadap Kemampuan Auditor dalam Mendeteksi Kecurangan (Studi di Inspektorat Kabupaten Sleman)*. Tesis. Universitas Gajah Mada.
- Quadackers, L., Groot, T., & Wright, A. (2009). Auditor’s Skeptical Characteristics and Their Relationship to Practices. *Social Science Research Network*, 1–48.

- Shaub, M.K. 1996. Trust and Suspicion: The Effects of Situational and Dispositional Factors on Auditors' Trust of Clients. *Behavioral Research in Accounting* 8: 154-174.
- Stough, C. L. (1969). *Greek Skepticism: A Study in Epistemology*. United States of America: University of California Press.
- Transparency International*. (2012). 94% Auditor Pemerintah Tak Bisa Deteksi Korupsi, diakses dari <http://www.ti.or.id/index.php/news/2012/12/20/94-persen-auditor-pemerintah-tak-bisa-deteksi-korupsi> pada tanggal 11 Mei 2016.
- Tuanakotta, T. (2011). *Berpikir Kritis dalam Auditing*. Jakarta: Salemba Empat.
- Turner, C. W. (2001). Accountability Demands and The Auditor's Evidence Search Strategy: The Influence of Reviewer Preferences and The Nature of The Response (belief vs. action). *Journal of Accounting Research*, 39(3), 683–706.
- Webber, C. (2011). Self-esteem. *Online*, diakses dari <http://www.netdoctor.co.uk/healthy-living/sexual-health/a2308/self-esteem/> pada 24 April 2016
- Widianto, E. (2010). BPKP Jatim Digugat Tersangka Korupsi. <https://m.tempo.co/read/news/2010/08/05/180269066/bpkp-jatim-digugat-tersangka-korupsi>, diakses pada 5 Mei 2016
- Yin, R. K. (2014). *Case Study Research: Design and Methods* (Edition 5). Los Angeles